

**Contribution à l'analyse des déterminants de la qualité du  
processus d'audit légal au Maroc : Le rôle de la relation entre  
l'auditeur et l'audité. Une revue de littérature**

**Contribution to the analysis of the determinants of the quality of  
the legal audit process in Morocco: The role of the relationship  
between the auditor and the auditee. A literature review**

**EL KADIRI HAFSA**

Doctorante

Ecole nationale de commerce et de gestion de Marrakech

Université Cadi Ayyad Marrakech

Laboratoire de recherché en gestion des organisations (LAREGO)

Maroc

**Elkadiri.hafsa@gmail.com**

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3683451>

## Résumé

De nos jours, la qualité de l'audit a pris l'ampleur avec la succession des récents scandales financiers (Enron, Worldcom, Société générale, CNSS...). Qui ont mis en évidence la qualité de la certification et qui la rend particulièrement sensible au comportement des individus chargés d'exécution des missions d'audit (auditeurs) d'une part, et aux comportements des individus qui seront audités (les entreprises à audité) d'une autre part.

L'objectif de cet article est d'étudier les comportements et les interactions des auditeurs et des audités dans le cadre des missions d'audit légal sous l'angle des dimensions comportementale et stratégique (au sens sociologique), et ce à travers une revue de littérature. Ainsi de présenter le protocole de la recherche pour cette présente recherche.

**MOTS-CLES :** Qualité, Audit légal, Relation, Auditeur, Audité.

## Abstract

Nowadays, several researches have worked on audit quality and thus particularity after the financial scandals that occurred in the beginning of the century. Who have testified to the different forms of imperfection problems of the governance structures, and have confirmed the quality of the certification, which makes it particularly sensitive to the behavior of the individuals charged with carrying out the audit missions (auditors). In addition, on the behavior of the individuals to be audited (Auditor client).

The purpose of this article is to study the behaviors and the interactions of the auditors and the auditees within the framework of the missions of legal audit in the angle of the dimensions behavioral and this through a review of literature. So to present the research protocol for this present research

**KEYWORDS:** Quality, Legal Audit, Relationship, Auditor, Audited.

## INTRODUCTION

La conception de la qualité de l'audit représente un axe de recherche relativement récent, et devient au cœur de préoccupation des chercheurs surtout après les scandales financiers de ces dernières années qui ont secoué le monde des affaires.

En effet, la réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement multi-acteurs. L'auditeur doit à la fois répondre aux besoins de son client, respecter les normes et la législation en vigueur, protéger le public sans oublier d'assurer sa rentabilité dans un marché compétitif. (Briand 1998)<sup>1</sup>

Toute relation d'enquête implique des liens, des rapports entre les différents acteurs. Mais ces rapports ne sont pas toujours neutres. Ils sont en effet entachés des enjeux sociaux des différents acteurs agissant dans la présente relation d'enquête, qui peut être le lieu de conflits entre ces derniers, qui ont des objectifs différents, voire contradictoires.

Cependant, cette qualité présente un caractère ambigu qui la rend particulièrement sensible au comportement des acteurs exécutant les missions d'audit. Cette situation paradoxale nous amène à s'interroger sur leurs comportements et interactions<sup>2</sup>, comme étant objet essentiel de notre présente recherche.

Notre problématique est de faire une recherche les différentes variables impactant la qualité d'audit, et de savoir comment est-ce que le comportement des acteurs engagés dans une mission légale d'audit intervient dans ce sens.

A ce stade, notre recherche s'articule autour de la problématique suivante : **Quel est le rôle de la relation entre l'auditeur et son audité dans le processus de l'audit et comment impacte-t-elle la qualité de l'audit légal ?**

De cette problématique découle les questions de recherches suivantes :

- Quels sont les schémas de structuration (au sens de Giddens) des comportements des acteurs engagés dans une mission d'audit légal ?
- Comment interagissent les différents acteurs de la mission d'audit ?
- Autour de quels facteurs contextualistes (Pettigrew) se détermine leur collaboration ou non collaboration ?

---

<sup>1</sup> Briand C. (1998), "La révision comptable : des perspectives à renouveler", Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 4, vol.2, pp. 31-44.

<sup>2</sup> Le comportement de l'auditeur et de l'audité

- Quelles sont les modalités d'ajustement mutuel qui interviennent en faveur de la qualité d'audit dans le cadre de leur interaction ?

Notre objectif consiste alors à étudier le rôle de la relation entre les acteurs de la missions d'audit légal impacte-elle la qualité de l'audit. Ce papier sera agencé comme suit :

Tout d'abord nous présenterons le contexte managérial de la présente recherche ou nous tenterons d'aborder une rétrospective historique de la fonction Audit, l'évolution du cadre institutionnel et juridique, un cadrage des définitions des concepts clés qui cadrent notre étude (1). Ensuite nous présenterons une revue de littérature, portant sur les recherches antérieures et les théories qui ont examiné la relation entre l'auditeur et l'audité et ont étudié également leur interactions dans le cadre d'une mission d'audit légal (2).

Et finalement nous efforcerons de présenter un aperçu de nos orientations méthodologiques envisagées pour notre présente(3).

## **1. Contexte managérial de la recherche :**

### **1.1. Présentation d'une rétrospective historique :**

L'audit avait trouvé son origine dans les pratiques Romaines, vu que les jugements des plaintes se faisaient devant une juridiction à partir de l'audition des témoins, néanmoins ils avaient pris l'habitude (les romains) de diriger des questeurs chargé de contrôler les comptes de toutes les provinces.

Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. Ce n'est cependant qu'à partir du XIXe siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique – tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes – en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement. Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques (Carpenter & Dirsmith 1993) :

- Jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;

- A partir du début du XXe siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. Les méthodes de sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée, font leur apparition. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits ;
- Après le milieu du XXe siècle, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale. En effet, face à l'augmentation de la taille et de la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

Cette évolution historique, avait fini par conduire les entreprises à la nécessité de faire intervenir une personne compétente disposant d'une qualification et connaissances suffisantes pour mener à bien ces examens et de détecter les anomalies significatives éventuelles. Cette personne doit être aussi indépendante dans la mesure où elle doit être capable de révéler ces anomalies et fraudes commises et s'assurer que les représentations comptables et financières soient probantes et crédibles.

Finalement, l'audit devient un phénomène mondial qui s'est institutionnalisé aussi bien au sein des pays développés qu'au sein des pays en développement. Le rôle de l'audit moderne, résultat de cette évolution historique, est aujourd'hui suffisamment stabilisé aux yeux de la profession pour qu'elle puisse en proposer une définition précise à la lumière des pratiques constatées. (HERBACH.O, décembre 2000, p, 17-p18)<sup>3</sup>.

Le rôle de l'auditeur a évolué progressivement d'une simple recherche et détection des fraudes et omissions jusqu'à une appréciation globale de la fidélité des rapports émis par les entreprises et la fiabilité des procédures, ainsi que l'efficacité et l'efficacité du système de contrôle interne implanté.

Historiquement, les scandales financiers ou politico-financiers qui ont secoué le monde des affaires durant ces dernières décennies sur le plan international qu'il s'agisse d'Enron, Parmalat, Tyco, Worldcom, Société Générale ont mis à l'épreuve la délicate question du rôle

---

<sup>3</sup> HERBACH.O(2000), « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financiers : une approche par le contrat psychologique », Université des sciences sociales de Toulouse, Thèse de doctorat, décembre

de l'auditeur dans la détection des fraudes et sa responsabilité à l'égard du public et des investisseurs. Ainsi que la réputation du cabinet d'audit comme étant déterminant essentiel de la qualité de l'audit.

Notant également sur le plan national, qu'il s'agisse de l'affaire de la caisse nationale de la sécurité sociale (CNSS), Crédit immobilier et hôtelier (CIH), la banque centrale populaire (BP)..., ont mis en évidence les insuffisances inhérentes aux mécanismes de gouvernance des grandes sociétés. Et ont remis en cause la qualité du reporting financier émis par le contrôleur de la société et validé par l'auditeur.

En somme, à chaque scandale financier où la fraude est présente, nous remettons en cause le rôle des deux parties prenantes. C'est pour cette raison que nous allons consacrer notre recherche aux spécificités de ladite relation, tout en traitant les comportements des auditeurs, les comportements de l'audité et leurs rôles dans le processus d'audit pour mieux appréhender la qualité de ce dernier.

## **1.2 . Evolution du cadre institutionnel et juridique de l'audit :**

A travers cette notion initiale, nous assistons sur un plan historique à la création des institutions encadrant ce métier qui pour des raisons historiques et culturelles devient un métier réglementé et standardisé à travers une panoplie de lois, de normes et de standards.

### **1.2.1 Sur le plan international :**

Voici un aperçu sur les organisations officielles et officieuses cadrant ce métier sur le plan international :

- L'institut des auditeurs internes aux Etats Unis (IIA) en 1941 ;
- L'ordre des experts comptables en France (OEC) en 1945 ;
- L'institut de l'Audit interne en France (IFACI) en 1965 ;
- La compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) crée par un décret en date du 12 août 1969 ;
- International Federation Of Accountants (IFAC) en 1977;
- Le Haut-Commissariat Aux Comptes en 2003.

Nous constatons que la fonction d'audit émerge de plus en plus à l'échelle internationale à travers ces institutions qui sont dotées d'activité propres et constituent à son égard des relais importants à l'harmonisation internationale de la profession d'auditeur et à la mise à jour des standards internationaux pour l'exercice des activités et des certifications. Elles assurent également le partage des expériences des auditeurs de manière transnational et permettent d'internationaliser l'ensemble des méthodes de l'audit.

Au-delà du développement de la profession à l'échelle internationale, elles s'engagent à apporter un soutien aux professionnels dans leur activité et protéger leurs intérêts.

Ainsi, les scandales financiers ont donné naissance à plusieurs lois et réglementation pour renforcer la qualité de l'audit (Loi de sécurité financière-LSF, Normes d'exercice Professionnel-NEP, Code de déontologie-CDI, Loi de Sarbanes Oxley-SOX).

### **1.2.2 Sur le plan National :**

Au Maroc, l'économie a subi des transformations profondes (modernisation des structures, libération et ouverture sur l'extérieur).

L'introduction et le développement de l'audit se sont fait parallèlement. En effet :

- Plusieurs organismes notamment les filiales de firmes multinationales, ont été soumis à l'audit externe ;
- Implantation de grands cabinets internationaux et développement des cabinets nationaux ;
- L'Association marocaine des diplômés experts comptables (AMDEC) en 1982 ;
- Création en 1985 d'une Association Marocaine des Auditeurs consultants Internes (AM.A.C.I) affiliée depuis 1991 à l'I.I.A ;
- Création des comités permanents d'audit interne au sein de plusieurs ministères depuis 1990 ;
- la Compagnie des experts assermentés au Maroc (CECAM) en 1991 ;
- L'ordre des experts comptables en 1993.

Dans une vision socio-politico-historique, les experts comptables se sont organisés plus tardivement, la fonction d'audit a été influencée du modèle français porté par l'ancien colonisateur. En se référant sur l'histoire du processus de l'audit au Maroc, après l'indépendance du pays, le nombre des comptables libéraux était faible cela est dû au faible

développement du marché des services comptables. « Cela peut être dû au rythme de développement de la profession comptable au Maroc : les structures économiques et juridiques (sociétés de capitaux, actionnariat privé, marché boursier) que nécessiterait son essor ne sont pas encore toutes développées. »<sup>4</sup>

Ajoutons qu'il n'y avait aucune normalisation comptable durant les premières décennies après l'indépendance. Ce qui a rendu le domaine comptable un domaine non organisé, vu que l'usage du titre d'un expert-comptable ou bien un comptable agréé n'était pas contrôlé, il suffisait à cette époque<sup>5</sup> d'être enregistré sur les listes de patente de la direction fiscale.

Mais de nos jours, l'ordre des experts comptable ne cesse de réunir de nombreux professionnels du monde des affaires, marocains et étrangers, afin de promouvoir la dynamique du changement, la mise à jour des normes comptables et l'instauration de nouvelles réglementations.<sup>6</sup>

### 1.3 . Définition des concepts clés :

La réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement multi-acteurs, alors toute relation d'enquête implique des liens, des rapports entre ces différents acteurs. Dans cette présente partie, nous explorerons les différentes facettes de la fonction d'audit où nous allons définir les concepts clés qui régissent notre thèse et qui sont :

Auditeur- Audité- Relation

#### 1.3.1 Auditeur :

Toujours dans une trame de réalisation d'une mission d'audit, l'auditeur a pour mission de vérifier la sincérité, la fiabilité, et la régularité des états financiers établis par l'entreprise (audité) et de rassurer les actionnaires sur la fiabilité de ces informations.

En outre, dans le cadre de sa mission, l'auditeur doit répondre à la fois aux besoins de son client, respecter les normes et la législation en vigueur, protéger le public sans oublier d'assurer sa rentabilité dans un marché compétitif (Briand, 1998)<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> El Omari S (2005) , Emergence d'une profession comptable libérale au Maroc, CairInfo ,P14, Mars.

<sup>5</sup> Après l'indépendance du pays, jusqu'au 1990

<sup>6</sup> Par l'économiste, Edition N°3782 le 14/05/2012

<sup>7</sup> Briand C. (1998), La revision comptable : des perspectives à renouveler, Comptabilité- Contrôle-Audit, tome 4, Vol 2, pp. 31-44

Nous pouvons introduire les interpellations et étiquettes suivantes à son propos : Examineur, vérificateur, contrôleur, diagnosticien, intervenant, formateur qui radiographie de près le budget de l'entreprise et la sincérité de ses états de synthèse financiers émis.

La réussite de cette mission d'audit dépend tout d'abord des qualités techniques de l'auditeur et aussi de la qualité de sa relation avec l'audité ce qui constitue une problématique phare de notre recherche.

Dans le cadre de l'évaluation de la qualité d'une mission d'audit, un audit serait de qualité s'il résulte d'un processus mêlant à la fois compétence et indépendance des auditeurs (Citron et Taffler, 1992, P.334<sup>8</sup>), plusieurs chercheurs (Knapp 1991<sup>9</sup>, Moizer 1997<sup>10</sup>) ont stagné sur cette double approche : Compétence et indépendance de l'auditeur.

Dans ce sens DeAngelo définit la qualité d'un audit comme « la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et rendre compte de cette infraction » (P.186)<sup>11</sup>. A la lumière de cette définition, la première condition (détection des infractions) dépend de compétences technologiques et intellectuelles de l'auditeur, alors que la seconde (révélation de ladite infraction) dépend de son indépendance.

### 1.3.2 Audité :

L'audité représente une partie intégrante du processus de réalisation d'une mission d'audit qui peut être considéré comme fournisseur de l'information ainsi que comme utilisateur de l'information.

L'audité est celui qui détermine l'environnement général de l'exercice des travaux de l'auditeur, du fait qu'il fournit les documents et données objet de l'audit, ainsi que tous les

---

<sup>8</sup> Citron D.B et Taffler R.J. (1992) , The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis, Accounting and Business Research, Vol 11, n°88, pp 334

<sup>9</sup> Knapp M, (1985), Audit Conflict : an empirical study of the perceived ability of auditor to resist management pressure, Accounting Review, Vol 60, Issue 2

<sup>10</sup> Moizer P. (1997), Auditor Reputation: The international Empirical Evidence, International Journal of Auditing, Vol.1. n°1, pp 61-74

<sup>11</sup> DeAngelo Lina Elizabeth (1981), Auditor Size and audit quality, Journal of accounting and economics, Vol 3, Pages 181, December

éléments nécessaires à une meilleure compréhension de l'activité de l'audit et de ses systèmes. Il échange des informations confidentielles et tacites qui permettent à l'auditeur de mieux apprécier les risques encourus par l'entreprise.

En effet, l'audité peut être un élément perturbateur qui peut entraver le bon accomplissement de la mission, il a les cartes en mains pour empêcher l'auditeur de s'exprimer de sa compétence. Il peut tarder à remettre de l'information, tarder à remettre les documents ou fournir des documents bruts de fonderie dont l'exploitation sera coûteuse en termes de temps. Ce qui rend l'auditeur inférieur face à la réticence de l'audité.

Pour pallier à cette infériorité, l'auditeur peut être amené à développer une relation avec l'audité que Richard et Reix (2002) qualifient de relation de parité et ce dans le but de favoriser le partage de l'information et le bon accomplissement de la mission<sup>12</sup>.

En somme, la présence du conflit dans la relation auditeur-audité n'a rien de surprenant étant données les divergences d'intérêt qui peuvent opposer ces deux acteurs

#### **1.3.4 Relation :**

La définition d'une relation renvoie à deux sens :

- Lien, rapport entre des choses ou des personnes ;
- Connaissance, personne avec qui l'on est en contact.

Nous pouvons ajouter à cette préalable interpellation, des définitions sur le plan :

- Sociologique ;
- Economique ;
- Organisationnel.

##### **1.3.4.1 Définition de la relation sur le plan sociologique :**

La sociologie est la science qui a pour objet d'expliquer (de comprendre, d'interpréter) les conduites des acteurs individuels ou collectifs par l'analyse des relations qu'ils entretiennent entre eux, dans un contexte donné. La sociologie serait, dès lors, la science des relations sociales.

Il existe souvent une confusion entre la relation et la communication. Sur le plan sociologique, la communication est un des modes d'expression de la relation, c'est un moyen

---

<sup>12</sup> Richard C. (2003), L'indépendance de l'auditeur: pairs et manques, Revue française de gestion, vol 6, n°146

à travers lequel des relations se construisent et se développent. La relation fait référence à quelque chose de plus fondamental ; c'est une caractéristique de notre être en tant qu'il se définit comme lien à autrui.

Dans ce sens, on pourrait dire de manière un peu sommaire que l'être humain, c'est de la relation, vu qu'il est marqué par les rapports qu'il entretient avec les autres.

La relation est alors un concept qui met l'accent sur la nature dynamique des phénomènes sociaux en tant qu'ils sont des processus : l'idée de processus désignant la dimension relationnelle inhérente à l'expression même de la vie sociale.

En effet, une vie social se caractérise par des liens que ça soit institutionnels, affectifs, juridiques, etc, qui unissent bien évidemment les gens, à la lumière de ce constat, la vie individuelle et collective apparait comme un ensemble d'évènement à travers lesquels se tissent ces liens, qui représenté une société, alors chacun de nous est à sa manière un nœud de relations.

« Ensuite, l'idée de relation désigne le fait que les phénomènes sociaux sont des processus traversés et structurés par une dynamique qui est justement de nature relationnelle. Ainsi les décisions prises par une autorité institutionnelle, par exemple, peuvent être vues comme un processus relationnel dans la mesure où elles entrent en jeu avec des destinataires et où elles ne deviennent efficaces qu'à partir du moment où ceux-ci les appliquent. » *Gustave Nicolas Fisher*

A l'issu de notre recherche, nous pouvons conceptualiser cette relation dans deux cas de figure :

- La première situation, dans le cadre d'une relation entre l'auditeur et l'audité, dont la relation sociale peut être définie comme un échange entre eux, et qui éveille chez eux des attentes culturellement définies qui se déroule sous des contraintes sociales dont règne une telle sorte de domination l'un l'autre et à se défendre de sa domination ;
- La deuxième situation, dans le cadre d'une relation entre les auditeurs au sein d'une même équipe, la relation social dans ce cas est une forme de coopération du fait qu'ils mettent leurs ressources et leurs compétences au service des finalités ( Lors de l'exécution d'une mission d'audit et l'élaboration du rapport d'audit), sans pour autant marginaliser la présence de telle sorte d'inégalité et de l'emprise selon le poids de chacun ( Manager, Senior, Junior, ou même l'associé).

### **1.3.4.2 Définition de la relation sur le plan économique :**

Une relation économique désigne deux cas de figure :

- Les relations économiques entre individus ;
- Les relations entre entités économiques, les pays en particulier.

Nous pouvons illustrer dans notre cas la relation par un circuit qui réunit différents acteurs (Auditeur, Audité) participant à l'activité économique.

Cette vision de l'économie sous la forme d'un circuit nous permet de visualiser et de comprendre la forte interdépendance entre les acteurs : c'est-à-dire dans le cadre d'une mission d'audit légal, les auditeurs sont amenés à vérifier la fiabilité des états de synthèse fournis par l'audité, qui doit être perçue comme un diagnostic des flux de l'audité, ce qui est bénéfique pour les associés et les investisseurs de s'assurer de la fiabilité de l'information.

En outre, les retombés financiers pour les cabinets d'audit d'assurer des missions légales, qui peut nécessiter l'embauche des auditeurs en fonction des marchés requis. En somme tout acte économique a une incidence sur un autre point du circuit.

Ajoutant aux préalables constats, une relation de contrôle : soit une économie composée de n firmes que nous considérons dans notre cas les audités, et dont on cherche à dégager les rapports de pouvoir qui se nouent entre les cabinets d'audit sur la base des liaisons financières dont l'objectif essentiel est le contrôle.

### **1.3.4.3 Définition de la relation sur le plan organisationnel :**

Sur un plan organisationnel, une relation désigne un circuit regroupant un ensemble d'individus liés entre eux par un ensemble de relations formelles et informelles qui sont ensemble pour faire ou réaliser quelque chose ensemble.

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est un lieu de rencontre de toute une série d'intervenants intéressés par sa performance. Nous désignons dans ce cas, les dirigeants, les actionnaires et des tiers (institutions de crédits, clients, fournisseurs, salariés, autorités publiques, etc.)

Une mission d'audit légal s'insère donc autour de l'entreprise en tant que processus de contrôle des comptes établis par elle afin de lever l'asymétrie d'information entre ces dirigeants et les divers intervenants.

Au regard du constat ci-dessus, l'introduction d'un acteur supplémentaire en tant que contrôleur paraît nécessaire afin de contribuer au partage de l'information entre les divers intervenants.

Sur le plan organisationnel, nous caractérisons une relation du fait que les utilisateurs des états financiers (audité), confient aux auditeurs la responsabilité de la certification des comptes de l'entreprise dans le cadre d'une relation formelle (contrat, mandat d'audit).

## **2. Cadre théorique de la recherche :**

### **2.1. Revue succincte de littérature :**

Les premières recherches empiriques qui ont traité le sujet de la qualité d'audit, sont Watt (1977), Arnett et Danos (1979), Watts et Zimmerman (1979)<sup>13</sup>, et DeAngelo (1981). Certains chercheurs ont avancé que la qualité d'audit est influencée par certains facteurs environnementaux, sociaux, politiques et économiques (Arnett et Danos 1979)<sup>14</sup>.

Selon DeAngelo (1981)<sup>15</sup>, la qualité de l'audit se définit comme la perception conjointe de la capacité de l'auditeur à détecter une anomalie dans les états financiers du client ce qui relève de la compétence de l'auditeur et de pouvoir divulguer cette anomalie ce qui relève de son indépendance.

En appréhendant le processus d'audit, la majorité des recherches empiriques ont tenté d'appréhender cette qualité à travers des variables exogènes à cette dernière (des proxies) Manita 2008<sup>16</sup>. DeAngelo (1981) était la première à proposer une définition de la qualité de l'audit à travers ses deux composantes : « compétences » et « indépendance » de l'auditeur. En se basant sur cette définition, plusieurs indicateurs de la qualité de l'audit ont été identifiés par

---

<sup>13</sup> Watts R.L et Zimmerman J.L. (1983), Agency problem, Auditing and the theory of the Firm Some Evidence, Journal of Law & Economics, vol XXVI, pp.613-633, Octobre

<sup>14</sup> Arnett et Danos (1979), Accounting, Organizations and Society, Volume 9, Issue 1, pp.61-80

<sup>15</sup> DeAngelo Lina Elizabeth (1981), Auditor Size and audit quality, Journal of accounting and economics, Vol 3, Pages 181, December

<sup>16</sup> Manta et Chemangui (2007), Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit « Une revue critique » Actes du 28ème Congrès de l'association francophone de comptabilité, Mai.

la littérature. Il s'agit notamment de la taille du cabinet, des honoraires, de la réputation (Wilson et Grimlund 1990<sup>17</sup>, Moizer 1997, Lennox 1999<sup>18</sup>).

La revue des études empiriques permet de mettre en évidence des limites de fiabilité et de validités empiriques. Wooten (2003) et Fuerman (2004) confirment, à travers une revue des variables de mesure les plus utilisées par la littérature, la variabilité des résultats dégagés et leurs divergences. De plus les variables utilisées reposent sur des critères relativement visibles de la qualité de l'auditeur.

Sous un sous-bassement comportemental qui fait l'objet de notre thèse, d'autres recherches ont porté sur les comportements réducteurs de la qualité de l'audit en se focalisant sur l'auditeur. Qui expliquent la mauvaise qualité de l'audit par un manque d'expérience de l'auditeur (Bazerman et al 1997), par un manque d'expérience (Grovesman 1995) ou par une inadaptation des méthodes et procédures d'audit (Sikka et al 1998).

A cet égard certaines recherches ont relié ces comportements de réduction de la qualité d'audit avec les caractéristiques de la personnalité de l'auditeur (Kelly et Margheim, 1987), aux caractéristiques professionnelles (Kelly et Margheim, 1990), au contrôle de la qualité d'audit et des procédures de révision (Margheim et Panny, 1986), à la structure de la firme d'audit (Malone et Robert, 1996) et à la pression du temps et du budget (Malone et Robert 1996).

Considérant l'audit légal comme étant un processus réunissant un contexte réglementaires et des relations sociales (entre auditeurs, avec les administrateurs, les gestionnaires etc). Les relations qu'entretient l'auditeur avec ces acteurs agissent directement ou indirectement sur sa capacité à exprimer sa compétence et son indépendance (Compernelle 2009), La relation auditeur-audité ne semble pas manquer à cette règle (Beattie et al 2000, Richard 2000, Gibbins et al 2001).

Les recherches ayant abordé cette relation sont peu nombreuses ; Celle-ci a été appréhendée à travers la relation de l'associé avec le directeur financier de l'entreprise à audité. Dans cette perspective, Richard (2003) avait démontré que cette relation était une relation de pairs,

---

<sup>17</sup> Wilson, R. & Grimlund, R.A. (1990). An Examination of the Importance of an Auditor's Reputation, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9, pp.43-59

<sup>18</sup> Lennox, C. (1999). Are large Auditors more Accurate than Small Auditors ? *Accounting and Business Research*, (forthcoming)

d'autres chercheurs ont laissé entendre que celle-ci était susceptible de passer par des conflits (Goodwin2002, Bame Aldred et Kida 2007). Pour Beattie et al (2004), l'attitude générale du client et sa volonté à suivre les règles font partie des facteurs les plus influents sur le résultat de l'interaction auditeur-audit.

D'autres recherches ont avancé qu'il existe certains profils de l'audité avec lesquels le relationnel est difficile, il s'agit principalement de l'audité dominant, rancunier et de l'audité non coopératif, trois profils rencontrés par les auteurs dans le cadre des études de ce cas réalisées (Beattie et al 2000,2005).

## **2.2. Théorie mobilisées :**

Il est question dans cette section de présenter les théories qui sous-tendent la relation entre les interactions et comportements des acteurs de la mission d'audit légal et la qualité de l'audit, et pour enfin de faire un résumé de la littérature sur le lien comportemental de ces parties prenante et la qualité de l'audit

### **2.2.1 La théorie des jeux :**

Il est à relever que certains auteurs à l'instar de Matsumura et Tucker (1992), Morton (1993), Finley (1994), Bloomfield (1997), Wilks et Zimbelman (2004) et Nadia (2006) ont souligné l'importance de la théorie des jeux dans les travaux de comptabilité et d'audit

En effet, « Selon l'acceptation courante, un jeu est une situation où des individus (les joueurs) sont conduits à faire des choix parmi un certain nombre d'actions possibles, et dans un cadre défini à l'avance (les règles du jeu), le résultat de ces choix constituant une issue du jeu, à laquelle est associé un gain, positif ou négatif, pour chacun des participants »

Cette théorie comprend toutes les situations entraînant des interactions entre individus autonomes et rationnels dans un cadre prédéterminé.

Elle permet également de comprendre le comportement des différents individus intervenant dans le processus d'audit dont les principales missions sont : la prévention, la détection des anomalies, la dénonciation et la résolution des dysfonctionnements. Etant donné que le processus de l'audit résulte d'un jeu entre plusieurs acteurs dans un système.

Dans notre présente recherche, le jeu entre acteurs se limite à deux : L'auditeur et l'audité. Nous tenons à travers cette théorie à étudier le raisonnement des individus dans le processus

d'audit ainsi que les stratégies développées pour anticiper sur des situations éventuelles telles que la dénonciation ou pas des irrégularités constatées.

### 2.2.2 La théorie de structuration :

L'une des notions essentielles de la théorie de la structuration est celle de la dualité du structurel. Cela signifie que les règles et les ressources mobilisées dans l'action des individus et des collectivités sont en même temps le résultat de l'action et la condition de celle-ci : « l'étude de la structuration des systèmes sociaux est celle des modes par lesquels ces systèmes, qui s'ancrent dans les activités d'acteurs compétents, situés dans le temps et dans l'espace et faisant usage des règles et des ressources dans une diversité de contextes d'action, sont produits et reproduits dans l'interaction de ces acteurs, et par elle » (Giddens, 1987 : 74)<sup>19</sup> « Giddens distingue trois dimensions complémentaires du structurel : *la légitimation, la signification et la domination.*

- La première dimension correspond aux fondements normatifs qui permettent de justifier les actions des individus en termes de valeurs et de codes de conduite. Le mode d'interaction dans cette dimension serait les sanctions en fonction d'une adéquation aux codes qui régissent le fonctionnement d'un groupe social. Les acteurs qui n'acceptent pas de se plier aux codes de conduite sont évincés du groupe. La légitimation peut parfois être représentée comme une contrainte externe structurant une partie des systèmes de valeurs, des attitudes et des comportements des acteurs.
- La dimension signification suppose l'existence de signes ou de symboles et dépendrait du schéma d'interprétation des agents. Dans cette dimension, il s'agirait d'appliquer la communication pour interagir. Cette dernière dépendrait des connaissances et des schémas de représentations des individus, autrement dit du sens qu'ils donnent à leurs actes. La signification est attachée aux traits cognitifs des acteurs. Ce sens est également connexe aux valeurs des individus, à leurs soucis. La signification possède donc une connotation culturelle. Cette dernière peut expliquer des conflits d'interprétation.
- La dimension domination soulève l'originalité de la théorie de la structuration. En

---

<sup>19</sup> GIDDENS, Anthony. 1987. *La constitution de la société*. Paris : PUF.

effet contrairement au structuralisme Lévi-straussien qui ne conférait pas au paradigme du pouvoir relationnel une position centrale, Giddens fait de la domination un angle capital de sa théorie. Les ressources représenteraient un moyen par lequel on peut exercer un pouvoir dans les interactions sociales. Elles seraient un levier de domination et de ce fait de transformation. Les deux catégories de ressources peuvent être mobilisées. Les ressources d'allocation, s'appliquant essentiellement aux choses matérielles, auraient pour objet le maintien et le renforcement du pouvoir. Les ressources d'autorité, ne s'appliquant qu'aux personnes, désignent une certaine force qui peut être physique mais qui peut également être liée à des degrés de connaissances ou d'expertises. » *MHIRSI N(2011), Etude exploratoire de la structuration du Commissariat aux comptes en France, Archive ouverte en Sciences de de l'Homme et de la Société*

La théorie de Giddens débouche ainsi sur un concept de structure comme ensemble de règles et de ressources qui permettent l'interaction entre des acteurs. L'auteur offre un cadre pertinent et robuste pour l'analyse des interactions sociales

Compte tenu de l'importance de la théorie de la structuration pour l'étude es pratiques managériales en contrôle et comptabilité de gestion ainsi le commissariat aux comptes, nous pensons analyser les comportements d'usage et d'interprétation des parties prenantes<sup>20</sup> selon les trois dimensions de cette théorie : Signification, domination et légitimation

Notre but réside essentiellement dans la possibilité d'étudier d'une manière réflexive les comportements de l'auditeur et de l'audité vis-à-vis une mission dans d'audit légal, ainsi que d'étudier leurs caractéristiques personnelles, et enfin le contexte institutionnel dans lequel ils œuvrent.

### **2.2.3 La théorie de contextualisation :**

S'inspirant de la théorie de la Structuration développée par A. Giddens (1984), l'approche contextualiste de Pettigrew (1990)<sup>21</sup> postule que l'action se déroule dans un cadre de structures qui évoluent elles-mêmes sous l'impact des choix, décisions et actions des acteurs.

---

<sup>20</sup>Auditeur-Audité

<sup>21</sup> **Pettigrew A.M.** 1990, «Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice, organization Science», N°3.

Il en résulte donc une double qualité du contexte qui, à la fois, façonne et est façonné par le jeu des acteurs organisationnels, dans notre cas nous traitons l'auditeur et l'audité ainsi qu'une double qualité de ces derniers qui sont à la fois les produits et les producteurs du contexte.

Dans le cadre de cette théorie, trois niveaux d'analyse sont proposés : le contenu, le contexte et le processus. L'enjeu est de montrer comment les acteurs impliqués dans le processus de changement s'emparent du contexte (contraintes et opportunités) pour influencer le processus de changement (contenu) dans un sens qui leur permet de préserver leurs intérêts stratégiques (Crozier, Friedberg, 1977)<sup>22</sup> :

- « Le contenu renvoie à l'objet même du changement. Dans notre présente étude, il s'agit des dimensions de l'organisation, stratégie et relations entre les acteurs de la mission d'audit légal ;
- Le contexte renvoie aux éléments du contexte interne et externe qui vont influencer le processus de changement mais aussi être mobilisés et construits comme contraintes et potentialités par les acteurs. Le contexte interne analyse l'interaction avec la structure organisationnelle et les modes d'organisation du travail, la culture organisationnelle, le mode de direction et de prise de décision, les politiques de gestion des ressources humaines mais aussi les moyens financiers et les infrastructures techniques et immobilières. Le contexte externe s'intéresse aux effets sur le processus de changement de l'environnement social et culturel (normes et valeurs), économique, politique, légal, technologique, voire géographique ;
- Le processus introduit la dimension temporelle et vise à analyser comment et pourquoi le contenu du changement évolue en regard du positionnement politique des acteurs, de leurs enjeux et stratégies. » *Manal EL ABBOUBI M. et CORNET A.*<sup>23</sup>

Sur cette base, notre étude consiste à montrer que, par son processus et sa finalité, les relations interpersonnelles et les interactions sociales entre les acteurs de la mission d'audit

---

<sup>22</sup> **Crozier M, Friedberg E**, 1977. *L'acteur et le système*, Paris, Seuil, col «sociologie politique».

<sup>23</sup> *Manal EL ABBOUBI M. et CORNET A* La PME face aux processus de certification sociale SA8000 : le cas WebTel,  
*HEC Ecole de gestion de l'Université de Liège*  
*Unité de recherche EgiD (Etudes sur le genre et la diversité en gestion)*

légal, peuvent être considéré comme un dispositif qui contribue à l'étude des déterminants de la qualité.

### **3. Cadre méthodologique envisagée de la recherche :**

#### **3.1 Choix méthodologique :**

Notre recherche s'inscrit dans une posture épistémologique de type interprétativiste suivant le mode de raisonnement inductif. Notre objectif est de donner une interprétation du rôle de la relation auditeur-audité dans le cadre du processus d'audit. Cette interprétation nous permettra de proposer une explication de son influence sur la qualité de l'audit ainsi une démarche descriptive issu des interactions entre ces deux parties prenantes.

Il s'agit donc de comprendre le jeu des interactions entre l'auditeur et l'audité, interactions qui permettent de développer une signification intersubjectivement partagé et qui sont à la source de la construction sociale de la réalité. (Berger et Luckmann, 1991).

La réalité subjective est étudiée selon l'optique de ces acteurs. Il convient en conséquence, d'adopter une approche interprétativiste afin de prendre en compte les représentations, les intentions et les croyances des sujets (Oriot, 2003)<sup>24</sup>.

En effet, le paradigme interprétatif « s'intéresse à la compréhension du monde tel qu'il est et à comprendre la nature fondamentale du monde social concernant l'expérience subjective » (Burrell et Morgan, 1979)<sup>25</sup>. Il met l'accent sur les significations qu'ont les acteurs et leur diffusion puisqu'il postule que la compréhension de la réalité ne peut s'opérer qu'à partir des représentations sociales qui se manifestent notamment dans les discours (Avison et Myers, 2002).

#### **3.2 Recueil des données :**

S'inscrivant dans ce paradigme interprétatif, et pour répondre alors à notre problématique, nous envisageons d'adopter une méthodologie qualitative d'entretien qui va nous permettre d'enrichir notre modèle de recherche issu de l'analyse de la littérature à deux étapes :

---

<sup>24</sup> Oriot, F., (2003), « L'influence des acteurs sur les différences de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion : le cas d'une banque à réseau », Thèse en Sciences de Gestion, HEC.

<sup>25</sup> Burrell G. Morgan G. (1988), *Sociological paradigms and organizational analysis. Elements of the sociology of corporate life*, Ashgate, first published by Heinemann, 1979.

- Tout d'abord nous prévoyons de mener une étude par observation non participante qui consiste à accompagner les parties prenantes<sup>26</sup> dans le cadre d'une mission d'audit légal sur le terrain et à examiner leur comportement. Cette méthode est pertinente dans l'étude des interactions et des comportements des individus ;
- Ensuite nous procéderons à des entretiens semi-directifs comme méthode de production des données qui peut s'inscrire dans une démarche compréhensive. Afin d'étudier le comportement influant positivement ou négativement la qualité de l'audit, et d'analyser les divers actions, et comportements effectué par l'auditeur, et aussi ceux subis par les audités ce qui justifie le recours à ces deux populations.

La recherche qualitative en Audit a comme avantage de fournir des « descriptions riches du monde social, en particulier les sens attachés aux actions et aux événements dans le langage même des acteurs...elle facilite le repérage des relations cachées (implicites)...et réduit les distorsions rétrospectives induites par le chercheur ainsi que les inférences de connotations non fondées empiriquement ». Covaleski et Dirsmith (1990).<sup>27</sup>

Le processus d'audit étant un travail assez prenant et nécessitant beaucoup de minutie, nous envisageons d'opter pour une observation non participante qui nous permettrait de focaliser toute notre attention sur l'objet de notre étude à savoir l'audité dans ses interactions avec l'auditeur.

A cet égard, l'observation est définie par Thietart et al (2003)<sup>28</sup> comme un mode de collecte de données par lequel le chercheur observe de lui-même , de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation pendant une période de temps délimité.

A travers ce travail nous essayerons, comme nous l'avons souligné auparavant, de mettre en exergue les déterminants de la qualité d'un audit ainsi que l'impact des comportements des auditeurs-audités sur ladite qualité lors d'une mission légale.

Néanmoins notre analyse portera sur des comportements des parties prenantes, ce qui peut poser des problèmes liés au biais de désirabilité sociale des répondants, pour cette raison nous allons respecter les normes éthiques en nous assurant de la confidentialité et du respect de l'anonymat dans le traitement des réponses.

---

<sup>26</sup> Auditeur-Audités

<sup>27</sup> Covaleski, M. et Dirsmith, M., (1990), "Dialectic tension, double reflexivity and everyday accounting researcher: On using qualitative methods", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N° 6, pp. 543-573.

<sup>28</sup> Thiétart al (2003), *Méthodes de Recherche en Management*, Paris, Dunod

En ce qui concerne le recueil des données, le terrain sera constitué de missions d'audit légal auprès des entreprises marocaines qui remplissent la condition et exigences de faire appel à un Commissaire aux comptes. Six missions seront étudiées dans un premier temps : 3 missions menées par des cabinets parmi les « Big Four » et 3 missions menées par des cabinets marocains de commissariat aux comptes. Nous arrêterons à ce nombre si nous atteignons la saturation théorique. Sinon, d'autres cas de missions d'audit seront ajoutés.

Les études de cas consisteront en l'observation des personnes dans leur territoire et à interagir avec elles dans un langage et selon des termes qui leur sont propres.

## **CONCLUSION**

L'objectif principal de cette recherche était tout d'abord de présenter notre protocole de recherche. Nous avons essayé tout au long de ce travail de cerner l'importance de notre problématique à travers une présentation du contexte managérial de notre thématique. Ensuite une revue de littérature a été effectuée. Cette dernière a permis de nous imprégner sur les travaux de recherche déjà effectué sur le sujet sous différentes approches. Enfin la compréhension de cette relation qui règne entre l'auditeur et l'audité constitue le cœur de cette recherche que nous prévoyons sur un plan méthodologique.

Toutefois, notre recherche n'échappe pas à des limites, puisque cette recherche peut être Étendue à une analyse comparative avec les recherches effectuées les déterminant de la qualité de l'audit légal.

## BIBLIOGRAPHIE

**Bazerman M.H, Morgan K.P & Loewenstein G.F. (1997)**, The impossibility of auditor independence. *Slo and Management Review*, Vol 38, summer, pp, 89-94, July.

**Beattie (2000)**, Behind Closed Doors: What company Audit is Really about, *Palgrave Publisher*, London.

**Behn.B,Choi,J,Kang,T,(2008)**, Audit quality and properties of analyst earnings forecasts ,*The accounting Review* (2),pp. 327-349, July.

**Bertin Elisabeth(2007)** (préface de Louis Vauris), Audit interne, *Edition d'organisation Eyrolles*.

**Briand C. (1998)**, La révision comptable : des perspectives à renouveler, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 4, vol.2, pp. 31-44.

**Bowlin,K,O,J,L Hobson and M.D(2015)**, Piercey The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit, *The accounting Review* :1363-1390,October.

**Burell G. Morgan G. (1988)**, Sociological paradigms and organizational analysis. Elements of the sociology of corporate life, *Ashgate*, first published by Heinemann, 1979.

**Camerman,J. Jost J. (2005)** ,Déterminant et conséquences d'une relation de qualité entre un supérieur et son subordonné,*HAL Archives-Ouverte*,Septembre.

**Caroline L.(2008)**,Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du sale boulot , *Finance contrôle stratégie* ,Vol 12,n°2,Jun.

**Casta , JF.,Mikol,A.(2000)**, Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices, *Association francophone de comptabilité*, vol. 5(3), Janvier.

**Chaplais, C., Mard, Y., Marsat, S. (2016)**, L'auditeur face aux dilemmes éthiques : l'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie. *Comptabilité – Contrôle - Audit*, 22 (1)pp.53 – 83,Jun.

**Chemangui, M.(2004)**, Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne, Thèse de Doctorat, Université de FrancheComté.

**Chemangui.M.(2005)** « La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception » *26 eme Congrès de l'Association Francophone de la comptabilité*, Mars.

**Chihi, H.(2014)**, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit legal: évaluation de la pertinence des spécificités règlementaires françaises ,Thèse de doctorat, en sciences de gestion. Université Paris-Dauphine.

**Chow C, Cooper J, and Waller W (1998)**, Participative budgeting: effect of truth-industry pay scheme and information asymmetry on slack and performance,*The accounting Review* P.111-122 ,January.

**Citron D.B et Taffler R.J. (1992)**, The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis, *Accounting and Business Research*, Vol 11, n°88, pp 337-345, March.

**Compernelle T. (2009)**, La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : place du comité d'audit, *Comptabilité, Contrôle, Audit*.me 4, vol.2, pp. 31-44. Page 91 -116

**Colasse B,(2003)**, Auditer, une mission impossible, Sociétal, HAL *Archives-ouvertes.fr*, n°39, Février.

**Crozier M, Friedberg E.(1977)**, *L'acteur et le système*, Seuil, col ,sociologie politique, Paris.

**Covaleski, M. et Dirsmith, M., (1990)**, Dialectic tension, double reflexivity and everyday accounting researcher: On using qualitative methods, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N° 6, pp. 543-573.

**DeAngelo Lina Elizabeth (1981)**, Auditor Size and audit quality, *Journal of accounting and economics*, Vol 3, pp. 183-199, December

**El Omari S (2005)**, Emergence d'une profession comptable libérale au Maroc, *CairInfo* ,P14, Mars.

**Manal EL ABOUBI M. et CORNET(2007)** ,La PME et les processus de certification sociale SA 8000 :Le cas de WebTel, *Revue internationale PME*, Vol 20, N°3-4.

**Gueddour I (2016)** , Contribution à l'étude de la qualité de l'audit ; Une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs ,Thèse doctorat en science de gestion Université dauphine Paris.

**Gibbins, M, S, Salterio et A. Webb (2001)**, Evidence about auditor-client Management Negotiation concerning Client's Financial Reporting. *Journal Of Accounting Research*, December.

**Groveman H. (1995)**, How auditors can detect financial statement misstatement, *Journal of Accountancy*, vol 180, N°4, pp 83-90.

**Hamida C.(2006)**, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : Evaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises ,Thèse de doctorat en science de gestion Université dauphine Paris.

**HERBACH O.(2000)**, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financiers : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat., Université des sciences sociales de Toulouse.

**Hottegindre, G., Lesage, C.(2009)**,Un mauvais auditeur : dépendant et/ou Incompétent ? Etude exploratoire des causes de condamnations des commissaires aux comptes en France, *Cairinfo, Comptabilité-Contrôle-Audit* ,Tome15 pp. 87-112.

**Knapp M, (1985)**, Audit Conflict : an empirical study of the perceived ability of auditor to resist management pressure, *Accounting Review*, Vol 60, Issue 2.

**Lennox, C . (1999)**. Are large Auditorsz more Accruate than Small Auditors ? *Accounting and Business Research*, (forthcoming),June.

**Léopold Djouts W(2014)**, Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ? ,*La revue gestion et organisation*,n°6,Août.

**Malone C.F. and Roberts R.W. (1996)**, Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviours, *Auditing,A Journal of Practice and Theory* vol 15, n°2, pp.49-64.

**Manta et Chemangui (2007)**, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit « Une revue critique » *Actes du 28eme Congrès de l'association francophone de comptabilité*, Mai.

**Mc Daniels L.S (1990)**, The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, vol.28 N°2, P 267-285.

**MHIRSI N(2011)**, Etude exploratoire de la structuration du Co-commissariat aux comptes en France,HAL *Archives-ouvert.fr*,Mai.

**Mikol,A.(2003)**, Audit financier et commissariat aux comptes, e-theque, 3eme édition

**Moizer P. (1997)**, Auditor Reputation: The international Empirical Evidence, *International Journal of Auditing*, Vol.1. n°1, pp.61-74.

**Mouna H,Riadh M,Christine P,(2010)** , Les défaillances affectant la qualité de l'audit : Etude qualitative sur le marché français :Crises et nouvelles problématiques de la valeur ,HAL *archives-ouverte.fr*,Avril.

**Noel Lemaitre, C., Krohmer, C.(2010)**, L'éthique est-elle vraiment une compétence clef des auditeurs légaux ? , *Finance Contrôle Stratégie*, Avril.

**Oriot, F., (2003)**, L'influence des acteurs sur les différences de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion : le cas d'une banque à réseau, Thèse en Sciences de Gestion, HEC.

**Oriot, F., 2004**, Les interprétations différenciées des acteurs face à un système de contrôle de gestion en voie de standardisation, les actes du Congrès de l'AFC 2004..

**Pierre L,(2006)**, L'indépendance des auditeurs financiers : Une approche des facteurs déterminants ,Thèse doctorat en science de gestion, Université des Sciences et Technologies de Lille.

**Pettigrew A.M. (1990)**, Longitudinal Field Research on Change, Theory and Practice, organization Science, N°3.

**Richard, C, (2000)**, Contribution à l'analyse de la qualité du processus audit, le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, thèse de doctorat, Université de Montpellier II.

**Richard C. (2003)**, L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques, *Revue française de gestion*, vol 6, n°146,Mars.

**Richard, C.(2006)**, Why an Auditor Can't be Competent and Independent: a French Case Study. *European Accounting Review*, Vol 15,Issue 2, February.

**Sikka P. Puxty A, Willmott H. and Cooper C. (1998)**, The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence, *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 9, n°3, pp.299-330.

**Sutton S.G (1993)**, Toward and understanding of the factors affecting the quality of the audit process Auditing,*A Journal of Practice and Theory*, vol 24, pp 88-105.

**Thiéart al (2003)**, Méthodes de Recherche en Management, Dunod, Paris.

**Victoria T(2007)**, Comment échapper aux scandales financiers .Le harmattan

**Watts R.L et Zimmerman J.L. (1983)**, Agency problem, Auditing and the theory of the Firm Some Evience, *Journal of Law & Economics*, vol 26, pp.613-633, Octobre

**Wilson, R, & Grimlund, R.A. (1990)**. An Examination of the Importance of an Auditor's Reputation, Ruiditing.*A Journal Of practice and Theory*, n°9, pp.43-